KANTON AARGAU

Beilage 2 zur Botschaft 19.221 (19.37)

DEPARTEMENT
FINANZEN UND RESSOURCEN
Kantonales Steueramt

Juristische Personen

ENTWURF
(Finalisierung bis Ende 2019)

1. Juli 2019

STEUERVORLAGE 17

Merkblatt Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand

---

Inhalt

1. Ausgangslage 2

2. Gesetzestexte 2

3. Abzugsberechtigung und Nachweis 3

4. Dokumentation des Forschungs- und Entwicklungsaufwands 3

5. Qualifizierender Personalaufwand für Forschung und Entwicklung und Pauschalzuschlag für Unkosten aus dem Bereich Forschung und Entwicklung 4

6. Auftragsforschung an Dritte 4

7. Begrenzung des Zusatzabzuges für Forschungs- und Entwicklung 5
7.1 Prozentuale Begrenzung 5
7.2 Zeitliche Abgrenzung 5
7.3 Räumliche Abgrenzung 5
7.4 Geschäftsmässige Begründetheit 5

8. Beispiel – Entlastungsbegrenzung 6

9. Steuerausscheidung einer interkantonalen Unternehmung in Kantonen mit und ohne Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand 7
9.1 Interkantonale Gewinnausscheidung nach Hilfsfaktoren 7
9.2 Beispiel – interkantonales Unternehmen, kein F&E Abzug am Hauptsteuerdomizil 7
9.3 Beispiel – Ausscheidung ohne Steuerprivilegien (gültig 2019) 7
9.4 Beispiel – Ausscheidung steuerbarer Reingewinn mit Zusatzabzug F&E (gültig ab 2020) 7
9.5 Fazit 8

10. Systematik der Unternehmensverluste und Verlustverrechnung bei qualifizierendem Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand 8

11. Anhänge 9
ANHANG I: Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen 10
ANHANG II: Dokumentationspflichten 15
ANHANG III: Klassierung nach Forschungszweigen 16

1. Ausgangslage

Gestützt § 36a a^{bis} und § 69a b^{bis} StG können Personenunternehmen und juristische Personen einen Zusatzabzug für den inländischen Forschungs- und Entwicklungsaufwand geltend machen. Der Zusatzabzug kann das steuerpflichtige Unternehmen für direkt oder durch Dritte im Inland erbrachte Forschung und Entwicklung um 50 % über den geschäftsmässig begründeten Aufwand hinaus zum Abzug beantragen.

Als Forschung und Entwicklung gelten die wissenschaftliche Forschung und die wissenschaftsbasierte Innovation nach Art. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Forschung und Innovation vom 14. Dezember 2012.

Ein erhöhter Abzug ist zulässig auf dem direkt zurechenbaren Personalaufwand für Forschung und Entwicklung, zuzüglich eines Zuschlags von 35 % dieses Personalaufwands für den übrigen Forschung- und Entwicklungsaufwand, höchstens aber bis zum gesamten Aufwand der juristischen Person oder auf 80 % des Aufwands für durch Dritte in Rechnung gestellte Forschung und Entwicklung. Ist der Auftraggeber der Forschung und Entwicklung abzugsberechtigt, so steht dem Auftragnehmer dafür kein Abzug zu.

Der Zusatzabzug unterliegt der Entlastungbegrenzung von 70 % nach §§ 36b a^{ter} resp. 69 b^{ter} StG.

2. Gesetzestexte

Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand bei selbstständiger Tätigkeit

§ 36a a^{bis}

[1] Für den zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand ist § 69a sinngemäss anwendbar.

Entlastungsbegrenzung

§ 36b a^{ter}

[1] Die gesamte steuerliche Ermässigung gemäss den §§ 27a und 36a darf 70 % des steuerbaren Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit vor Verlustverrechnung und vor Abzug der vorgenannten Ermässigungen nicht übersteigen. Aus den Ermässigungen dürfen zudem keine Verlustvor-träge resultieren.

[2] Bei gemeinsam besteuerten Ehegatten wird die Gesamtentlastung für jeden Ehegatten je einzeln gemäss Absatz 1 begrenzt. Erzielt ein Ehegatte einen Verlust und der andere einen Gewinn, ist die Begrenzung der Gesamtentlastung ausgehend vom verrechneten Nettoergebnis der Ehegatten zu ermitteln.

Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand

§ 69a b^{bis}

[1] Forschungs- und Entwicklungsaufwand, welcher der steuerpflichtigen Person direkt oder durch Dritte im Inland indirekt entstanden ist, wird auf Antrag um 50 % über den geschäftsmässig begründeten Aufwand hinaus zum Abzug zugelassen.

[2] Als Forschung und Entwicklung gelten die wissenschaftliche Forschung und die wissenschaftsbasierte Innovation gemäss Art. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Forschung und der Innovation (FIFG) vom 14. Dezember 2012.

[3] Ein erhöhter Abzug ist zulässig auf

a) dem direkt zurechenbaren Personalaufwand für Forschung und Entwicklung, zuzüglich eines Zuschlags von 35 % dieses Personalaufwands für den übrigen Forschungs- und Entwicklungsaufwand, höchstens aber bis zum gesamten Aufwand der juristischen Person;

b) 80 % des Aufwands für durch Dritte in Rechnung gestellte Forschung und Entwicklung.

[4] Ist der Auftraggeber der Forschung und Entwicklung abzugsberechtigt, so steht dem Auftragnehmer dafür kein Abzug zu.

Entlastungsbegrenzung

§ 69b^{ter}

[1] Die gesamte steuerliche Ermässigung gemäss den §§ 68a Abs. 1 und 2 sowie 69a darf nicht höher sein als 70 % des steuerbaren Gewinns vor Verlustverrechnung, wobei der Nettobeteiligungsertrag gemäss den §§ 76 und 77 ausgeklammert wird, und vor Abzug der vorgenommenen Ermässigungen.

[2] Weder aus den einzelnen Ermässigungen noch aus der gesamten steuerlichen Ermässigung dürfen Verlustvorträge resultieren.

3. Abzugsberechtigung und Nachweis

Die Voraussetzungen für einen Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand beziehen auf Art. 2 des Bundesgesetzes über die Forschung und Innovation (FIFG):

Bundesgesetz über die Förderung der Forschung und der Innovation

Art. 2

In diesem Gesetz bedeuten:

a. wissenschaftliche Forschung (Forschung): die methodengeleitete Suche nach neuen Erkenntnissen; sie umfasst namentlich:

1. Grundlagenforschung: Forschung, deren primäres Ziel der Erkenntnisgewinn ist,

2. anwendungsorientierte Forschung: Forschung, deren primäres Ziel Beiträge für praxisbezogene Problemlösungen sind;

b. wissenschaftsbasierte Innovation (Innovation): die Entwicklung neuer Produkte, Verfahren, Prozesse und Dienstleistungen für Wirtschaft und Gesellschaft durch Forschung, insbesondere anwendungsorientierte Forschung, und die Verwertung ihrer Resultate.

4. Dokumentation des Forschungs- und Entwicklungsaufwands

Voraussetzung für die Geltendmachung eines Zusatzabzuges ist der Nachweis der Forschung und Entwicklung gemäss Art. 2 FIFG. Dies muss durch ein **schriftliches Forschungs- und Entwicklungskonzept erfolgen. Dieses beinhaltet einen Projektbeschrieb, den Zeitrahmen und die Realisationsdauer sowie eine Zusammenstellung über die voraussichtlichen Projektkosten**. Die steuerliche Dokumentation ist in Anhang II geregelt. Der Projektbeschrieb muss periodengerecht mit den Realisationsschritten und die getätigten Personal- und übrigen Kosten Aufschluss geben. Daneben sind die entsprechenden technischen und dokumentarischen Nachweise zur Geltendmachung zu führen, wie dies die wissenschaftliche resp. wissenschaftsbasierte Forschung und Innovation vorsieht. Dazu sind nach Grösse und Bedeutung der Unternehmung und des Forschungs- oder Innovationsprojektes systematische Aufzeichnungen zu führen, wie bspw. verwendeten Quellen, angewandte Methoden, Experimente und Messungen etc., welche den Grundsätzen der Forschungstheorie und -Praxis entsprechen müssen. Der Nachweis für die Forschung und Entwicklung ist unabhängig davon zu erbringen, ob es sich um Grundlagenforschung, anwendungsorientierte Forschung oder wissenschaftsbasierte Innovation, also die Entwicklung von neuen Produkten, Verfahren, Prozesse und Dienstleistungen, handelt

Der qualifizierende Personalaufwand aus Forschung und Entwicklung muss in einem sachgerechten Verhältnis zu den übrigen Personalaufwendungen und Unkosten für Forschung und Entwicklung stehen. Der Nachweis obliegt der steuerpflichtigen Unternehmung.

Mit der Geltendmachung des Zusatzabzuges für Forschung und Entwicklung sind der Steuerbehörde unaufgefordert folgende Unterlagen einzureichen:

- Projektbeschrieb (inkl. Zeitrahmen und Gesamtkosten)
- Zusammenstellung der Personalkosten für Forschung und Entwicklung mit Personalliste und Berechnung des Zuschlags von 35 %

- Drittaufträge: Projektauftrag und Rechnungen mit Berechnung der Begrenzung auf 80 %
- Aufstellung über den beantragten Gesamtabzug pro Steuerperiode.

Die Steuerbehörde behält sich vor, weitere Unterlagen einzufordern.

Die Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen richten sich nach Anhang I.

5. Qualifizierender Personalaufwand für Forschung und Entwicklung und Pauschalzuschlag für Unkosten aus dem Bereich Forschung und Entwicklung

Nach § 69a Abs. 3 StG berechtigen die direkt zurechenbare Personalaufwendungen für den Zusatzabzug, namentlich Lohn- und Sozialversicherungsaufwendungen. Die Formulierung "direkt zurechenbar" schliesst Personalaufwand, der für Mitarbeitende ausserhalb des Bereichs Forschung und Entwicklung oder nur indirekt anfällt, aus. Personalaufwendungen für Mitarbeitende, die teilweise in der Forschung und Entwicklung tätig sind, müssen entsprechend abgegrenzt werden. Mit dem Zuschlag von 35 % werden übrige Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen sowie ein allgemeiner Sachaufwand für die Forschung und Entwicklung pauschal abgegolten (Sach- und Investitionsaufwand inkl. Finanzierungskosten). Mit der pauschalen Abgeltung des Sach- und übrigen Aufwandes inkl. der Finanzierungskosten findet keine weitere Anrechnung von Unkosten für den Zusatzabzug statt, auch wenn diese Forschungs- und Entwicklungskosten tatsächlich höher sind. Im Rahmen des Dokumentationsprinzips sind grundsätzlich alle Aufwendungen für den Forschungs- und Entwicklungsbereich zu dokumentieren (vgl. Anhang II). Der Nachweis für den Personalaufwand ist nach den allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung durch die steuerpflichtige Unternehmung zu erbringen. Der Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand darf nicht höher sein als der gesamte Aufwand des Unternehmens. Die Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen sind im Anhang I geregelt.

Zuwendungen aus öffentlichen Fördermitteln sind in Abzug zu bringen.

6. Auftragsforschung an Dritte

Neben der selbst durchgeführten Forschung und Entwicklung qualifizieren auch Aufwendungen für durch Dritte im Auftrag des Unternehmens durchgeführte Forschung und Entwicklung für den Zusatzabzug. Der Drittaufwand ist auf 80 % begrenzt, weil der Gewinnzuschlag und die übrigen Aufwendungen des in Rechnung gestellten Betrags in pauschaler Form eliminiert und eine Gleichbehandlung der Auftragsforschung mit der eigenen Forschung und Entwicklung gewährleistet werden soll.

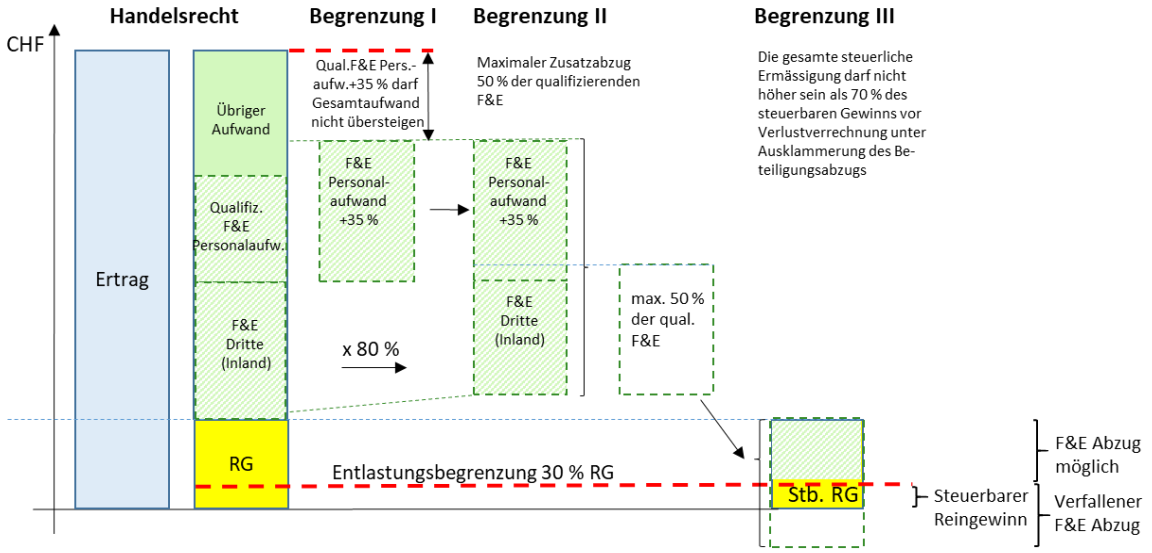
Bei Auftragsforschung können dieselben Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen nicht gleichzeitig von der auftraggebenden und der auftragnehmenden Unternehmung beansprucht werden (§ 69a Abs. 4 StG). Grundsätzlich steht der Abzug dem Auftraggeber zu, weil dieser bei gleicher Förderintensität vom erhöhten Abzug in der Regel stärker profitieren kann. Auftragnehmer können unter Umständen nicht gewinnsteuerpflichtige Institutionen (zum Beispiel Hochschulen) sein. Auch wenn der Auftragnehmer ein marktwirtschaftlich organisiertes Unternehmen ist, dessen Leistungen vom Auftraggeber auf der Basis einer Kostenaufschlagsmethode abgegolten werden, dürfte mangels hinreichender Gewinne der Abzug beim Auftragnehmer zu einem grossen Teil ins Leere fallen. Ist der Auftraggeber in einem Kanton ansässig, der von der Förderungskompetenz keinen Gebrauch macht, steht dem Aargauer Auftragnehmer innerhalb des gesetzlichen Rahmens der Abzug zu.

Wird der Forschungsauftrag im Ausland erbracht oder an Subunternehmen im Ausland vergeben, ist generell kein Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung möglich.

7. Begrenzung des Zusatzabzuges für Forschungs- und Entwicklung

7.1 Prozentuale Begrenzung

Der qualifizierende Personalaufwand aus Forschung und Entwicklung mit dem Zuschlag von 35 % darf nicht über den Gesamtaufwand des Unternehmens hinaus abgezogen werden. Die Summe des qualifizierenden Personalaufwandes auf Forschung und Entwicklung mit dem Zuschlag von 35 % und 80 % der qualifizierenden Drittforschung kann bis maximal 50 % als Zusatzabzug beim steuerbaren Gewinn geltend gemacht werden. Dieser Betrag wird durch die Entlastungsbegrenzung von 70 % des steuerbaren Gewinns vor Entlastungen gemäss Abschnitt 8 begrenzt.



7.2 Zeitliche Abgrenzung

Qualifizierende Personalaufwendungen aus Forschung und Entwicklung sowie ein Zuschlag von 35 % des Personalaufwandes müssen periodengerecht abgegrenzt und in Übereinstimmung mit den Forschungs- und Entwicklungsarbeiten in jener Steuerperiode geltend gemacht werden, in der sie anfallen. Aufwendungen für Auftragsforschung an Dritte müssen ebenfalls periodengerecht abgegrenzt werden und können in jener Steuerperiode geltend gemacht werden, in der sie anfallen.

7.3 Räumliche Abgrenzung

Für die Geltendmachung eines Zusatzabzuges für Forschung und Entwicklung ist es nicht notwendig, einen selbstständigen räumlichen oder organisatorischen Bereich zu führen. Die anfallenden Personalaufwendungen und Rechnungen für Auftragsforschung von Dritten sind für die Geltendmachung des Zusatzabzugs durch die Rechnungslegung mit einer Kostenstelle vom übrigen Aufwand zu separieren, um dem Dokumentationsprinzip des Zusatzabzugs zu entsprechen.

7.4 Geschäftsmässige Begründetheit

Ein Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand kann nur soweit geltend gemacht werden, als dass die entsprechenden Aufwendungen nach Gesetz und Gerichtspraxis geschäftsmässig begründet sind.

8. Beispiel – Entlastungsbegrenzung

Ausgangslage – Erfolgsrechnung

Aufwand	CHF	Ertrag	CHF
Personalaufwand F&E (Inland)	2.0 Mio.	Ertrag	8.0 Mio.
Materialaufwand F&E (Inland)	0.5 Mio.		
Aufwand F&E Dritte (Inland)	1.0 Mio.		
Aufwand F&E Dritte (Ausland)	2.0 Mio.		
Übriger Geschäftsaufwand	1.0 Mio.		
Reingewinn	1.5 Mio.		
Total	8.0 Mio.	Total	8.0 Mio.

Berechnungen F&E-Zusatzabzug und steuerbarer Reingewinn

Position	Aufwand Handelsrecht	Berechnung Zusatzabzug F&E
Personalaufwand F&E (Inland)	2.0 Mio.	2.0 Mio.
+ Zuschlag 35 %		0.7 Mio.
+ Aufwand F&E Dritte (Inland) zu 80 %	1.0 Mio.	0.8 Mio.
Total	3.0 Mio.	3.5 Mio.
Davon 50 % Zusatzabzug		**1.75 Mio.**
Vom F&E Abzug nicht tangierter Aufwand (Total Aufwand 6.5 Mio. ./. 3.0 Mio.)	3.5 Mio.	
Begrenzung I Personalaufwand F&E 2.0 Mio. + 35 % 6.5 Mio. ./. 3.0 Mio., s.o.)		3.5 Mio. 2.7 Mio.
Begrenzung II 50 % des qualifizierenden F&E Aufwandes + 35 % Zuschlag + 80 Drittaufträge (alles Inland)		**1.75 Mio.**
(Entlastungs-)Begrenzung III Abzug bis max. 70 % des Reingewinnes vor Verlustvortrag (30 % von 1.5 Mio. = 0.45 Mio.)		**1.05 Mio.**

Berechnungen F&E-Zusatzabzug und steuerbarer Reingewinn	Steuerbar CHF
Kantons- und Gemeindesteuern Jahr n	
Reingewinn Jahr n	1.5 Mio.
Abzug F&E	-1.05 Mio.
Steuerbarer Reingewinn	**0.45 Mio.**
Direkte Bundessteuer Jahr n	
Steuerbarer Reingewinn	**1.5 Mio.**

9. Steuerausscheidung einer interkantonalen Unternehmung in Kantonen mit und ohne Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand

9.1 Interkantonale Gewinnausscheidung nach Hilfsfaktoren

Die interkantonalen Ausscheidungsnormen erlauben eine Verlegung des Gewinnes zwischen Hauptsitz- und Betriebsstätte-Kantone einerseits nach der direkten Methode (aufgrund einer Betriebsstätte-Buchhaltung) oder nach der in den meisten Fällen üblichen indirekten Methode (nach Umsatz oder nach Erwerbsfaktoren, d.h. nach Aktiven, Löhnen und Mieten).

9.2 Beispiel – interkantonales Unternehmen, kein F&E Abzug am Hauptsteuerdomizil

Eine Unternehmung forscht, produziert und verkauft Wirkstoffe an verschiedenen interkantonalen Standorten. Die Forschung und Entwicklung ist auf den Sitzkanton im Kanton A beschränkt und dieser Kanton kennt keinen Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand. Produktionsstandorte sind in den Betriebsstätte-Kantonen B (hier im Beispiel: Kanton Aargau), Kanton C und Kanton D. Die Kantone B und C kennen einen Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung von maximal 50 %, der Kanton D hingegen nicht. Der steuerbare Reingewinn der Unternehmung beträgt 500 und die qualifizierenden Personalaufwendungen plus 35 % für Forschung und Entwicklung belaufen sich auf 200. Der in der Steuererklärung geltend machbare Forschungs- und Entwicklungsabzug beträgt somit 100 (50 % von 200). Die Erwerbsfaktoren für die Gewinnausscheidung betragen 40 % Kanton A, 30 % Kanton B, 20 % Kanton C und 10 % Kanton D (das Voraus für den Sitzkanton ist bereits in der Quote von 40 % enthalten).

9.3 Beispiel – Ausscheidung ohne Steuerprivilegien (gültig 2019)

	Total	Sitzkanton A	Kanton B (Kt. AG)	Kanton C	Kanton C
Unternehmensergebnis	500				
Verlegung nach Quoten	100 %	40 %	30 %	20 %	10 %
Steuerbares Ergebnis	500	200	150	100	50

9.4 Beispiel – Ausscheidung steuerbarer Reingewinn mit Zusatzabzug F&E (gültig ab 2020)

Schritte	Total	Sitzkanton A	Kanton B (Kt. AG)	Kanton C	Kanton D
Schritt 1 a) Unternehmensergebnis b) Steuerrechtliche Korrekturen c) Verlustverrechnung	 500 0 0				
Schritt 2 Quotenermittlung	100 %	40 %	30 %	20 %	10 %
Schritt 3 Kantonaler Gewinn vor Entlastung Zusatzabzug F&E	500	200	150	100	50
Schritt 4 Verteilung Zusatzabzug F&E **100**	**-50**	kein Abzug möglich	**-30** (30%)	**-20** (20 %)	kein Abzug möglich
Schritt 5 Steuerbare Gewinne	450	200	120	80	50

9.5 Fazit

Ein Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand wird interkantonal gemäss den anwendbaren Quoten auf jene Kantone verlegt, die einen Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand kennen. Bei den übrigen Kantonen ergibt sich kein Zusatzabzug.

Es ist zu erwarten, dass die Schweizerische Steuerkonferenz ein Kreisschreiben über die interkantonale Steuerausscheidung erlässt.

10. Systematik der Unternehmensverluste und Verlustverrechnung bei qualifizierendem Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand

Gemäss dem Gesetzeskonzept für den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand erhalten die Unternehmen die Möglichkeit, einen Zusatzabzug geltend zu machen, sofern ein steuerbarer Gewinn vorliegt. Der Zusatzabzug wird allerdings mit der Entlastungsbegrenzung nach §§ 36b a^{ter} resp. 69 b^{ter} in der absoluten Höhe auf einen minimalen steuerbaren Gewinn von 30 %, vor Geltendmachung des Zusatzabzugs, begrenzt.

Die Systematik und Kohärenz der gesetzlichen Ordnung verlangt eine Gleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten. Das bedeutet insbesondere, dass Verluste nicht über die Verlustverrechnungsperiode ausgedehnt werden können und dass das Unternehmensergebnis periodengerecht abzugrenzen ist. Geschäftsverluste können wegen nicht konsumierten Abzügen (z. B. Sozialabzug) oder durch enthaltene Beteiligungserträge bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften nicht erhöht und die Verlustverrechnungsperiode nicht verlängert werden. Gemäss §§ 36b a^{ter} resp. 69b^{ter} darf aus dem Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand kein Verlustvortrag resultieren. Diese abschliessend zwingend bundesgesetzliche Regelung nach Art. 25b StHG erlaubt keinen Vortrag nicht konsumierter Zusatzabzüge für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen im Rahmen von Geschäftsverlusten.

Berechnung steuerbarer Reingewinn unter Berücksichtigung eines Verlustvortrages aus dem Jahr n-1

Ausgangslage

Auszug aus der ER	Jahr n, CHF
Personalaufwand F&E (Inland)	2.0 Mio.
Materialaufwand F&E (Inland)	0.5 Mio.
Aufwand F&E Dritte (Inland)	1.0 Mio.
Aufwand F&E Dritte (Ausland)	2.0 Mio.
Total F&E-Aufwand	5.5 Mio.

Berechnungen F&E-Zusatzabzug und steuerbarer Reingewinn	Jahr n CHF
Personalaufwand F&E (Inland)	2.0 Mio.
+ Zuschlag 35 %	0.7 Mio.
+ Aufwand F&E Dritte (Inland) zu 80 %	0.8 Mio.
Total	3.5 Mio.
Davon 50 % Zusatzabzug	1.75 Mio.

Variante a) Verrechenbarer Verlustvortrag aus Jahr n-1 CHF 11 Mio.

Berechnung steuerbarer Reingewinn	Jahr n, in CHF
Reingewinn Jahr n	10.0 Mio.
Verlustvortrag aus n-1	-11.0 Mio.
Reingewinn Jahr n nach Verlustvortrag	-1.0 Mio.
F&E Zusatzabzug (kein Abzug, da steuerbarer RG 0 im Jahr n)	n/a
Steuerbarer Reingewinn	**0**
Steuerlich verrechenbarer Verlustvortrag im Jahr n+1	-1.0 Mio.

Variante b) Verrechenbarer Verlustvortrag aus Jahr n-1 CHF 6 Mio.

Berechnung steuerbarer Reingewinn	Jahr n, in CHF
Reingewinn Jahr n	10.0 Mio.
Verlustvortrag aus n-1	-6.0 Mio.
Reingewinn Jahr n nach Verlustvortrag	4.0 Mio.
F&E Zusatzabzug	-1.0 Mio. *)
Steuerbarer Reingewinn	**3.0 Mio.**
Steuerlich verrechenbarer Verlustvortrag im Jahr n+1	keinen
***) Berechnung F&E Zusatzabzug (s.o.)**	
Begrenzung I: bis max. gesamter Aufwand	Annahme: nicht tangiert
Begrenzung II: Maximal möglicher F&E Zusatzabzug gemäss Ausgangslage	1.75 Mio.
(Entlastungs-)Begrenzung III: Abzug bis max. 70 % des Reingewinnes vor Verlustvortrag, d.h. steuerbarer Reingewinn mind. 30 % von 10 Mio. = 3 Mio.	1.0 Mio.

11. Anhänge

ANHANG I: Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen

ANHANG II: Dokumentationspflichten

ANHANG III: Klassierung nach Forschungszweigen

ANHANG I: Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen

1. Allgemeine Begriffsbestimmungen

a) Forschung und Innovation nach Art. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Forschung und der Innovation sind Vorgänge die durch wissenschaftliche Forschung oder wissenschaftsbasierte Innovation einer zielgerichteten kreativen Tätigkeit mittels systematischer Weise nach wissenschaftlichen Methoden zum Ziel führen, den Wissensstand zu erhöhen und neue Anwendungen, Produkte, Prozesse und Grundlagen im naturwissenschaftlichen, technischen oder sozialwissenschaftlichen Bereich zu erfinden.
b) Grundlagenforschung ist eine ursprüngliche Tätigkeit mit Ausrichtung, den Wissensstand im Hinblick auf ein praktisches Ziel zu erhöhen.
c) Anwendungsorientierte Forschung ist eine ursprüngliche Tätigkeit mit Ausrichtung, den Wissenstand im Hinblick auf ein spezielles praktisches Ziel zu erhöhen. Dabei werden verbesserte Materialien, Techniken, Vorrichtungen, Vorgänge, Produkte, Verfahren, Prozesse und Methoden oder Systeme hervorgebracht.
d) Forschungsprojekte sind definierte wissenschaftliche oder spezifisch praktische Ziele mit inhaltlich und zeitlich abgrenzbaren Arbeiten im Bereich Forschung und Entwicklung (Innovation) unter Einsatz von personellen und sachlichen Ressourcen.

2. Abgrenzungen

Allgemeines

Von den begrifflichen Bestimmungen von Forschung und Innovation sind die blossen und experimentellen Entwicklungen von Produktionstätigkeiten abzugrenzen. Ist beispielsweise das Produkt, Verfahren oder der Prozess abgeschlossen und ist das weitere Ziel die Marktentwicklung oder soll durch diese Arbeiten das Produktionssystem zum reibungslosen Funktionieren gebracht werden, gehören diese Tätigkeiten und Aufwendungen nicht mehr zum steuerlich qualifizierenden Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand. Für weitere Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen ist das OECD Frascati-Handbuch 2015 heranzuziehen.

Datensammlungen und Dokumentationen fallen nicht unter Forschung und Entwicklung, ausser sie werden für ein bestimmtes Forschungs- und Entwicklungsprojekt eingesetzt.

Bei **Dienstleistungsaktivitäten** lassen sich die Grenzen zur Forschung und Entwicklung teilweise nur schwer definieren. Hauptgründe sind die Schwierigkeiten, Projekte zu identifizieren, die ein Forschungs- und Entwicklungs-Element beinhalten, das dienstleistungsspezifisch und nicht in eine Ware oder ein auf Wissenserfassung basierendes Produkt eingebettet ist, und die Abgrenzung zwischen Forschung und Entwicklung zu anderen Innovationstätigkeiten ist nicht immer klar.

Bei Forschung und Entwicklung im Dienstleistungssektor handelt es sich gemäss Definition um Projekte, die zu **neuen Kenntnissen** oder zum Einsatz von Wissen führen, um **neue Anwendungen** zu konzipieren. Dabei betrifft Forschung und Entwicklung verschiedene Bereiche: Technologie, Sozialwissenschaften, Geisteswissenschaften und Kunst, einschliesslich der Analyse von Verhaltensweisen und Organisationen.

Beispielhaft können im Dienstleistungssektor für Forschung und Entwicklung qualifizieren:

- Mathematische Forschung in Verbindung mit Finanzrisikoanalysen
- Entwicklung von Techniken zur Untersuchung von Verbraucherverhalten für die Konzipierung neuer Arten von Konten und Bankdienstleistungen
- Forschung zur Identifizierung neuer Risiken oder neuer Risikomerkmale, die bei Versicherungsverträgen zu berücksichtigen sind
- Forschung zu sozialen Phänomenen, die Einfluss auf neue Versicherungsarten haben (Gesundheit, Rente usw.), wie zum Beispiel der Versicherungsschutz von Nichtrauchern

- Analyse der Effekte wirtschaftlicher und sozialer Veränderungen auf Konsum- und Freizeitaktivitäten
- Entwicklung neuer Erhebungsmethoden und -instrumente
- Entwicklung von Sendungsverfolgungsverfahren (Logistik)
- Forschung zu neuen Reise- und Urlaubskonzepten

Erfolglose Forschung und Entwicklung qualifiziert grundsätzlich auch für den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand, es sei denn, die erwähnten Voraussetzungen an die Dokumentation, d.h. der Nachweis mit einem schriftlichen Forschungs- und Entwicklungskonzept mit Projektbeschrieb, den Zeitrahmen und die Realisationsdauer sowie eine Zusammenstellung über die voraussichtlichen Projektkosten fehlen.

Industrie-Designs, d.h. das industrielle Entwickeln und Entwerfen wie beispielsweise technische Zeichnungen und Modelle für die Definition und Konzeption von Prozessen (Prozessabläufen) und technischen Spezifikationen, die für die Konzeption, Entwicklung und Herstellung von neuen Produkten und Prozessen notwendig sind, qualifizieren für den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand.

Für die **Fertigungsüberleitung** zur Produktion und das **Scaling up** von Produktion oder von Prozessen qualifizieren Forschungs- und Entwicklungskosten nur, wenn sie Teil eines Forschungsprojektes oder Auftrags sind.

Industrielles Engineering (technische Arbeiten zur Ingangsetzung von Produktionsprozessen) und das **Umrüsten von Anlagen** und die **Erstausrüstung** von Maschinen und Anlagen für die Serienproduktion gehören zum Produktionsprozess und qualifizieren nicht zum Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand.

Machbarkeitsstudien zur Untersuchung von Vorschlägen über technische Projekte mit Hilfe bekannter Verfahren, um zusätzliche Informationen zu gewinnen, bevor über die Durchführung dieser Projekte entschieden wird, gehört nicht zur Forschung und Entwicklung.

Produkt- und Prozess(ablauf)entwicklungen qualifizieren **nach der Einführung** nur für den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand, wenn wieder eine neue Forschung und Entwicklungsarbeit vorgenommen wird. Das gilt auch für technische Verbesserungen wie das Scaling up.

Lizenzarbeiten, die aus administrativen und juristischen Tätigkeiten resultieren und im Zusammenhang mit Lizenzen stehen, fallen einzig dann unter Forschung und Entwicklung, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit konkreten Forschungs- und Entwicklungsprojekten stehen und sie für eigene Zwecke bestimmt sind.

Marktforschung fällt nicht unter Forschung und Entwicklung. Einzig, wenn grundlegend neue Methoden zur Gewinnung von Informationen systematisch erprobt oder neue Stichproben-, Erhebungs- oder Auswertungsverfahren entwickelt und getestet werden, qualifizieren diese für den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand.

Nachbetreuung und Fehlerbehebung (trouble shooting) im Sinn von Störungssuche und Fehlerbehebung sind ab Stadium der Versuchsproduktion der Vertriebstätigkeit zuzuordnen und qualifizieren generell nicht für Forschung und Entwicklung.

Patentarbeiten, die aus administrativen und juristischen Tätigkeiten und im Zusammenhang mit Patenten stehen, fallen einzig dann unter Forschung und Entwicklung, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit konkreten Forschungs- und Entwicklungsprojekten stehen und sie für eigene Zwecke bestimmt sind.

Der Bau und Betrieb von **Pilotanlagen**, dienen dem Hauptzweck weitere Erfahrungen, technisches Wissen und Informationen zu sammeln, die insbesondere die Grundlage für weitere Produktbeschreibungen und -spezifikationen sind. Pilotanlagen gelten als Forschung und Entwicklung, solange dem Hauptzweck der Forschung und Entwicklung nachgelebt wird. Nach Abschluss der Experimentierphase gilt die Pilotanlage als auf normalen kommerziellen Betrieb umgestellt und weitere Aktivitäten stellen keine Forschung und Entwicklung mehr dar, selbst wenn die Einrichtung weiterhin als Pilotanlage bezeichnet wird.

Eine **Produktentwicklung**, also von den Ideen und Konzepten bis zur Vermarktung von Waren und Dienstleistungen, ist keine Forschung und Entwicklung. Forschung und Entwicklung kann höchstens eine Etappe in der gesamten Produktentwicklung darstellen.

Ein **Prototyp** (Konstruktion, Errichtung und Erprobung) ist ein Modell, das alle technischen Eigenschaften und Ausführungen eines neuen Produkts aufweist. Die Konstruktion, Errichtung und Erprobung eines Prototyps fällt unter Forschung und Entwicklung, jedoch nur so lange, bis der beabsichtigte Entwicklungsendstand (Produktionsreife) erreicht ist.

Routine-Tests anlässlich von Qualitäts- und Produktionskontrollen im Rahmen des Produktionsvorganges fallen nicht unter Forschung und Entwicklung, auch wenn sie von im Rahmen von Forschung und Entwicklung eingesetztem Personal durchgeführt werden. Vorbehalten bleiben Qualitätskontrollen im Rahmen eines konkreten Forschungs- und Entwicklungsprojektes.

Standardisierungsarbeiten sind keine Forschung und Entwicklung. Dies gilt nicht in Fällen, in denen eine Forschungstätigkeit unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden zum Zwecke der Standardisierung erfolgt ist.

Software

Definition gemäss Botschaft vom 21. März 2018 des Bundesrats zur Steuervorlage 17 betreffend Patentbox

"Gemäss OECD-Standard könnten für eine Patentbox darüber hinaus nicht patentgeschützte Erfindungen von Klein- und Mittelunternehmen (KMU) sowie urheberrechtlich geschützte Software qualifizieren. Der Bundesrat will namentlich aus Praktikabilitätsgründen darauf verzichten, diese Kategorien in die schweizerische Patentbox aufzunehmen.

In der Schweiz ist Software als solche, wenn sie die nötigen Anforderungen erfüllt, automatisch urheberrechtlich geschützt. Im Unterschied zu den Patenten existiert für den Urheberrechtsschutz kein Register, und die Steuerbehörde verfügt nicht über das nötige Fachwissen, um zu beurteilen, ob eine konkrete Software tatsächlich Urheberrechtsschutz geniesst oder nicht.

Soweit Software jedoch Teil einer Erfindung ist, kann sie auch in der Schweiz patentiert werden (sog. "computerimplementierte Erfindung"). Das ist dann der Fall, wenn sie einer technischen Anwendung dient, bspw. wenn sie als Teil eines Geräts industrielle Prozesse steuert, die Datenübertragung oder Datenspeicherung technisch verbessert, die Sicherheit des Computersystems steigert oder ein Computersystem leichter bedienbar macht (Mensch-Maschine-Schnittstelle).

Diesen computerimplementierten Erfindungen kommt in den verschiedensten Branchen eine zunehmend wichtige Rolle zu. Der Ausschluss solcher Patente von der Patentbox würde wesentliche innovative Tätigkeiten betreffen. Mit Blick auf den Innovationsstandort Schweiz erachtet es der Bundesrat daher als sachgerecht, dass Patente für computerimplementierte Erfindungen für die schweizerische Patentbox qualifizieren. Damit können vermehrt auch Dienstleistungen von der Patentbox profitieren (bspw. patentierte Erfindungen für die sichere Kommunikation in einem Netzwerk oder zur Verifizierung von Transaktionen). Der Einbezug dieser Patente dient zudem der Gleichbehandlung. Sachlich wäre es nicht erklärbar, weshalb bspw. eine patentierte mechanische Steuerung für die Patentbox

qualifiziert, während eine entsprechende patentierte digitale Steuerung nicht qualifiziert. Darüber hinaus sprechen auch Praktikabilitätsüberlegungen für den Einbezug dieser Patente, da die Steuerbehörde ohne Einschränkung auf das Patentregister abstellen kann und keine für sie in der Praxis mit allergrössten Schwierigkeiten verbundenen Abgrenzungen bei in der Schweiz geschützten Patentenvornehmen muss.

Überdies ist Software als solche – anders als in der Schweiz – in verschiedenen Ländern (bspw. in den USA) patentierbar. Hier stellt sich die Frage, wie mit diesen Unterschieden in den Immaterialgüterrechten verschiedener Länder umgegangen werden soll. Unter dem Aspekt der Gleichbehandlung sollte Software als solche, auch wenn sie in einem anderen Staat patentiert ist, in der Schweiz nicht für die Patentbox qualifizieren. Auch hier verfügt die Steuerbehörde jedoch nicht über das nötige Fachwissen, um bei ausländischen Patenten mit Softwarebezug unterscheiden zu können, ob es sich um eine computerimplementierte Erfindung oder um ein reines Softwarepatent handelt. Deshalb wird aus Praktikabilitätsgründen auf diese Unterscheidung bei ausländischen Patenten verzichtet. Das heisst, dass im Ausland für Software erteilte Patente für die Patentbox qualifizieren. Aus Sicht des Bundesrats wäre es weder wirtschaftspolitisch sinnvoll noch praktikabel, jegliche Form von Software aus der Patentbox auszunehmen. Auch mit Blick auf die Steuereinnahmen der Kantone und Gemeinden erscheint der gewählte Ansatz sinnvoll, da er den Kantonen Spielraum eröffnet: Einerseits können die Kantone die Höhe der Ermässigung in der Patentbox festlegen und damit deren finanzielle Auswirkungen entscheidend beeinflussen. Andererseits kann eine etwas grosszügiger ausgestaltete Patentbox dazu führen, dass die Kantone ihre Gewinnsteuersätze weniger stark senken müssen, um ihre Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten.

Die Kategorie der nicht patentgeschützten Erfindungen von KMU wurde von der OECD entwickelt, weil es in gewissen Ländern sehr kostspielig und aufwendig ist, ein Patent zu beantragen. In der Schweiz ist dies jedoch vergleichsweise kostengünstig und einfach. Deshalb verzichtet der Bundesrat darauf, diese Kategorie in die schweizerische Patentbox aufzunehmen. Hinzu kommt, dass eigens für diese Kategorie eine staatliche Stelle zu schaffen wäre, welche die Erfindungen der KMU zertifizieren würde."

Wie vorstehend in der Botschaft des Bundesrats zitiert kann Software als eigenständige Entwicklung nicht patentiert werden. Sie qualifiziert nur im Sinn der computerimplementierten Erfindung als Bestandteil einer Sache gemeinsam mit der Erfindung als Patent. Software geniesst in der Schweiz nur Urheberrechtsschutz. Da zwar Software im Ausland patentiert werden kann, aber der Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand einzig inländische Forschung und Entwicklung fördert, kann ein ausländisches Software-Patent nie für den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand qualifizieren. Nicht patentgeschützte Erfindungen von KMU qualifizieren zwar nicht für die Patentbox, jedoch für den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand und zwar wie folgt:

Software qualifiziert für den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand, wenn sie ein wesentlicher Teil eines Projektes oder Endproduktes ist und sie zu Problemlösungen beiträgt, die einen wissenschaftlichen und/oder technologischen Fortschritt in der Software-Entwicklung darstellen, wie beispielsweise computerimplementierte Erfindungen (Anwendungen in den Geräten, künstliche Intelligenz, neue Betriebssysteme und Sprachen, neue originäre Verschlüsselungs- oder Sicherheitstechniken). Das Ziel des Projektes muss in der Klärung und Beseitigung einer wissenschaftlichen und/oder technologischen Unsicherheit bestehen. Dieses Ziel muss auf systematischer wissenschaftlicher Basis verfolgt werden.

Dagegen stellt die Nutzung eines Programmes oder einer Software für neue Anwendungen oder für neue Verwendungszwecke keine Forschung und Entwicklung dar. Ebenso die routinemässige Bearbeitung oder Veränderung von Software (Software-Aktivitäten mit Standard- und Individualsoftware aller Art, die frei verfügbar sind). Das schliesst auch die Behebung technischer Probleme und (Hard-) und Software-Wartungen mit ein.

Weitere Beispiele von Software-Aktivitäten ohne Qualifikation für Forschung und Entwicklung:

- Entwicklung von (standardisierter) Anwendersoftware und Informationssystemen für Unternehmen unter Einsatz bekannter Methoden und existierender Softwaretools
- Support von bereits existierenden Systemen
- Anpassung von existierender Software
- Konvertierung und/oder Übersetzung von Computersprachen
- Bereinigen von Programmfehlern
- Vorbereitung von Nutzerhandbüchern und Dokumentationen
- Hinzufügen von nutzerspezifischen Funktionen in existierende Anwenderprogramme (inkl. Basisfunktionen bei der Dateneingabe)
- Entwicklung von Websites oder Softwareprogrammen mit vorhandenen Instrumenten
- Einsatz von Standardmethoden der Verschlüsselung, Sicherheitskontrolle und Überprüfung der Datenintegrität
- Anpassung eines Produkts für bestimmte Verwendungszwecke

Folgende Software-Entwicklungen sind der Forschung und Entwicklung zuzuordnen:

- Entwicklung neuer Lehrsätze oder Algorithmen auf dem Gebiet der theoretischen Computerwissenschaften
- Entwicklung von neuen Betriebssystemen, Programmiersprachen, Datenverwaltungssystemen, Kommunikationssoftware, Zugangstechniken und Werkzeugen zur Software-Entwicklung (software development tools, embedded systems, ergonomische interfaces)
- Entwicklung neuer Internet-Technologien
- Forschung zu Methoden der Entwicklung, der Anwendung, des Schutzes und der Speicherung (Aufbewahrung) von Software
- Software-Entwicklungen, die neue allgemeine Fortschritte auf dem Gebiet der Erfassung Übertragung, Speicherung, Abrufbarkeit, Verarbeitung, Integration und Darstellung sowie des Schutzes von Daten bewirken
- Entwicklung, die darauf ausgerichtet ist, technologische Wissenslücken bei der Erarbeitung von Softwareprogrammen oder -systemen zu schliessen
- Forschung und Entwicklung zu neuen Software-Tools oder neuen Software-Technologien in spezialisierten Einsatzbereichen (Bildbearbeitung, Präsentation geographischer und anderer Daten, Zeichenerkennung, künstliche Intelligenz, Visualisierung, Integration von Telemetrie- und Sensorikdaten und Aggregation oder Disaggregation zur Weiterverarbeitung und zur Simulation).

Die **Versuchsproduktion** durch Probefertigung oder Probebetrieb ist die Startphase der Serienproduktion und kann Produkt- und Verfahrensmodifikationen, Umschulungen des Personals auf neue Techniken und deren Einweisung in den Betrieb neuer Maschinen einschliessen. Das Endprodukt dieses Vorganges muss wirtschaftlich verwertbar sein. Die Versuchsproduktion ist nicht der Forschung und Entwicklung zugeordnet.

Aufwendungen für den Zugang zu **wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen** berechtigen nur dann für den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand, wenn sie unmittelbar einem oder mehreren konkreten Forschungszielen zuzuordnen sind und nachhaltig der Forschung und Entwicklung dienen.

ANHANG II: Dokumentationspflichten

Voraussetzung für die Geltendmachung eines steuerlichen Zusatzabzuges ist der Nachweis der Forschung und Entwicklung gemäss Art. 2 FIFG.

Die Forschung und Entwicklung ist durch ein **schriftliches Forschungs- und Entwicklungskonzept nachzuweisen. Dieses beinhaltet einen Projektbeschrieb, den Zeitrahmen und die Realisations-dauer sowie eine Zusammenstellung über die voraussichtlichen Projektkosten**. Der Projektbeschrieb muss periodengerecht über Realisationsschritte und über die aufgelaufenen Personal- und übrigen Kosten Aufschluss geben.

Zum Nachweis von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen ist der **inländische Personalaufwand (mit den Sozialversicherungskosten) zu belegen. Zwar qualifizieren weitere inländische Aufwendungen für Forschung und Entwicklung wie Sachaufwand, Abschreibungen und Unterhalt sowie Miete und Finanzierungskosten nicht für den Zusatzabzug. Diese weiteren Aufwendungen sind allerdings Teil der Projektkosten und daher zu dokumentieren**. Zu den Dokumentationspflichten gehören auch die Angaben über die gesamten in- und ausländischen Forschungs- und Entwicklungskosten.

Daneben sind die entsprechenden technischen und dokumentarischen Nachweise zur Geltendmachung zu führen, wie dies die wissenschaftliche resp. wissenschaftsbasierte Forschung und Innovation nach FIFG vorsieht. Sie sind auf Verlangen der Steuerbehörde einzureichen. Es sind systematische Aufzeichnungen nach Grösse und Bedeutung der Unternehmung und des Forschungs- oder Innovationsprojektes zu erstellen, wie beispielsweise verwendete Quellen, angewandte Methoden, Experimente und Messungen usw., wie sie den Grundsätzen der Forschungstheorie und -Praxis entsprechen. Der Nachweis für die Forschung und Entwicklung ist unabhängig davon zu erbringen, ob es sich um Grundlagenforschung, anwendungsorientierte Forschung oder wissenschaftsbasierte Innovation, also die Entwicklung von neuen Produkten, Verfahren, Prozesse und Dienstleistungen handelt.

Die Steuerbehörde kann zum Zweck der Kontrolle alle Dokumentationen, aber auch Personalverzeichnisse und Unterlagen und Ergebnisse über die Forschung und Entwicklung beiziehen. Der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit von Forschungs- und Entwicklungsaufwand obliegt der steuerpflichtigen Unternehmung. Erbringt die steuerpflichtige Unternehmung den Nachweis nicht, führt dies nach den allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung zur Streichung des beweislos gebliebenen Aufwandes und qualifiziert nicht für den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklung.

ANHANG III: Klassierung nach Forschungszweigen

1. Naturwissenschaften

1.1 Mathematik
1.2 Informatik und Informationswissenschaften
1.3 Physik
1.4 Chemie
1.5 Geowissenschaften und zugehörige (Umwelt-)Wissenschaften
1.6 Biologie
1.7 Andere Naturwissenschaften

2. Ingenieurwissenschaften und Technologie

2.1 Bauingenieurwesen
2.2 Elektrotechnik, Elektronik, Informationstechnik
2.3 Maschinenbau
2.4 Chemische Verfahrenstechnik
2.5 Werkstofftechnik
2.6 Medizintechnik
2.7 Umwelttechnik
2.8 Umweltbiotechnologie
2.9 Industrielle Biotechnologie
2.10 Nanotechnologie
2.11 Andere Ingenieurwissenschaften und Technologien

3. Medizinische und Gesundheitswissenschaften

3.1 Grundlagenmedizin
3.2 Klinische Medizin
3.3 Gesundheitswissenschaften
3.4 Medizinische Biotechnologie
3.5 Andere medizinische Wissenschaften

4. Agrarwissenschaften und Veterinärmedizin

4.1 Land- und Forstwirtschaft, Fischerei
4.2 Tierzucht sowie Milch- und Molkereiwissenschaft
4.3 Veterinärmedizin
4.4 Agrarbiotechnologie
4.5 Andere Agrarwissenschaften

5. Sozialwissenschaften

5.1 Psychologie und Kognitionswissenschaft
5.2 Volks- und Betriebswirtschaftslehre
5.3 Erziehungswissenschaften
5.4 Soziologie
5.5 Rechtswissenschaften
5.6 Politikwissenschaft

5.7 Sozial- und Wirtschaftsgeografie
5.8 Medien- und Kommunikationswissenschaften
5.9 Andere Sozialwissenschaften

6. Geisteswissenschaften und Kunst

6.1 Geschichte und Archäologie
6.2 Sprachen und Literatur
6.3 Philosophie, Ethik und Religion
6.4 Kunst (bildende Kunst, Kunstgeschichte, darstellende Kunst, Musik)
6.5 Andere Geisteswissenschaften